



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη : 09-02-2018

Αριθμός απόφασης: 453

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του Ν.Π.Ι.Δ μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα με την επωνυμία **ΤΟΕΒ**, με ΑΦΜ:..... που εδρεύει στον, Τ.Κ..... νομίμως εκπροσωπούμενου από τον πρόεδρο του Δ.Σ. του με ΑΦΜ:, κατά: α) της υπ' αριθμ πρωτ./1.....-2017 αρνητικής απάντησης του προϊσταμένου της ΔΟΥ με την οποία απορρίφθηκε το αίτημα του ως άνω νομικού προσώπου περί μη επιβολής τέλους επιτηδεύματος για το φορολογικό έτος 2016 μετά την επιφύλαξη που διατύπωσε με το υπ' αριθμ. πρωτ./.....-2017 έγγραφό του και β) της πράξης άμεσου προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2016 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις.

6. Τις από-2017 απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ.αρ.πρωτ...../.....-2017 ενδικοφανούς προσφυγής του Ν.Π.Ι.Δ. μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα με την επωνυμία ΤΟΕΒ με ΑΦΜ:....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα ως προς την απάντηση της Δ.Ο.Υ. επί της διατυπωθείσας επιφύλαξης και εκπρόθεσμα ως προς την πράξη άμεσου προσδιορισμού του φόρου και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Το προσφεύγων νομικό πρόσωπο υπέβαλε ηλεκτρονικά την υπ' αριθμ.-2017 δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων με επιφύλαξη, με βάση την οποία βεβαιώθηκε με τον, υπ' αριθμ./2017 χρηματικό κατάλογο, τέλος επιτηδεύματος ύψους 800€ για το φορολογικό έτος 2016. Με το υπ'αριθμ.-2017 έγγραφό του προς τη Δ.Ο.Υ. ο προσφεύγων κατέθεσε τα απαραίτητα δικαιολογητικά σχετικά με τη διατυπωθείσα επιφύλαξη σε ό,τι αφορά την επιβολή τέλους επιτηδεύματος για το φορολογικό έτος 2016.

Με την με αρ. πρωτ.-2017 απάντηση του προϊσταμένου της ΔΟΥαπορρίφθηκε το αίτημα του προσφεύγοντα περί μη επιβολής τέλους επιτηδεύματος για το φορολογικό έτος 2016.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, το προσφεύγων νομικό πρόσωπο ζητά:

- 1) Την αποδοχή των επιφυλάξεων που επικαλέστηκε με την υποβολή της δήλωσης φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016. Τις επιφυλάξεις δε αυτές ανέλυσε επαρκώς στα υπ' αριθμ.-2017 και-2017 έγγρατά του. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. οφείλει να συμμορφωθεί στις διατάξεις του άρθρου 12 παρ.1 του Ν.3881/1958, όπως αυτές τροποποιήθηκαν με το άρθρο 46 παρ. 1 του Ν.4456/2017. Το υπ'αριθμ. ΔΕΑΦ Β 1102518 ΕΞ-2015 έγγραφο της Γ.Γ.Δ.Ε. περιέχει θέσεις αντίθετες με τις ισχύουσες νομικές διατάξεις. Οι ΤΟΕΒ αποτελούν αναγκαστικές ενώσεις προσώπων με κοινωνική χαρακτηριστική. Κατά συνέπεια δεν είναι συνεταιρισμοί και εσφαλμένα επιβαρύνονται με τέλος επιτηδεύματος. Οι ΤΟΕΒ εντάσσονται στο μητρώο υπηρεσιών του Δημοσίου Τομέα.
- 2) Το χαρακτηρισμό του ως ΝΠΙΔ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΣ ΕΓΓΕΙΩΝ ΒΕΛΤΙΩΣΕΩΝ ΚΟΙΝΗΣ ΩΦΕΛΕΙΑΣ ΜΗ ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΟΥ ΧΑΡΑΚΤΗΡΑ ή ΝΠΙΔ ΆΛΛΗ ΜΗ ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΟ, δεδομένου ότι οι Ο.Ε.Β. αποτελούν οργανισμούς κοινής ωφέλειας, μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.
- 3) Να του επιτραπεί από τη φόρμα του TAXIS να συμπληρώνει την φορολογική του δήλωση στο έντυπο Ν στον πίνακα 2 που αφορά τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.

- 4) Να αλλάξει η κατηγορία των βιβλίων του και να καταχωρηθεί η ορθή «ΑΠΑΛΛΑΣΣΟΜΕΝΟΙ» και
- 5) Τη διαγραφή του τέλους επιτηδεύματος φορολογικού έτους 2016, ποσού 800,00€, που του επιβλήθηκε.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 20 του Ν 4174/2013 : «1. Όταν ο φορολογούμενος αμφισβάζει σχετικά με την υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης, έχει δικαίωμα να υποβάλει φορολογική δήλωση με επιφύλαξη, η οποία πρέπει να είναι ειδική και αιτιολογημένη. Κάθε γενική ή αόριστη επιφύλαξη θεωρείται άκυρη και δεν επιφέρει κανένα αποτέλεσμα. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να δεχθεί την επιφύλαξη και να διαγράψει το ποσό της φορολογητέας ύλης για την οποία για το οποίο διατυπώθηκε η επιφύλαξη εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή της δήλωσης. Σε περίπτωση απόρριψης της επιφύλαξης ή παρέλευσης άπρακτης της προθεσμίας απάντησης, ο φορολογούμενος μπορεί να προσφύγει στην Ειδική Διοικητική Διαδικασία, σύμφωνα με το άρθρο 63 του Κώδικα.

2. Ομοίως μπορεί να διατυπωθεί επιφύλαξη σε ό,τι αφορά το χαρακτηρισμό της φορολογητέας ύλης και την υπαγωγή της σε άλλη φορολογία, σε άλλη κατηγορία, σε μειωμένο φορολογικό συντελεστή σε σχέση με τυχόν εφαρμοστέες εκπτώσεις και απαλλαγές. Ειδικά, προκειμένου για την υπαγωγή σε άλλη φορολογία ή κατηγορία, αν γίνει δεκτή η επιφύλαξη, η δήλωση θεωρείται ότι υποβλήθηκε εμπρόθεσμα για τη φορολογία ή κατηγορία αυτή. Η επιφύλαξη δεν συνεπάγεται την αναστολή της είσπραξης του φόρου. Σε περίπτωση αποδοχής της επιφύλαξης από τον Γενικό Γραμματέα, ο φόρος που τυχόν καταβλήθηκε αχρεωστήτως, επιστρέφεται σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 42 του Κώδικα.»

Επειδή, το προσφεύγων νομικό πρόσωπο, έλαβε γνώση της απόρριψης της επιφύλαξης που δηλώθηκε στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος Νομικών Προσώπων, φορολογικού έτους 2016, με το υπ' αριθμ. πρωτ.-/.....-2017 έγγραφο του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 12 του Ν.Δ.3881/1958 (ΦΕΚ 181/Α') και της παρ. 1 του άρθρου 13 του ίδιου νομοθετικού διατάγματος, όπως αυτές ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με την παρ. 1 του άρθρου 6 του Ν.414/1976 και την παρ. 1 του άρθρου 1 του Ν.Δ.1218/1972 και μέχρι την ψήφιση του Ν.4456/1-3-2017, ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι συνιστώνται με τις διατάξεις του νομοθετικού αυτού διατάγματος οι Οργανισμοί Εγγείων Βελτιώσεων (ΟΕΒ), οι οποίοι αποτελούν Νομικά Πρόσωπα Ιδιωτικού Δικαίου και οι οποίοι διακρίνονται σε Τοπικούς Οργανισμούς Εγγείων Βελτιώσεων (ΤΟΕΒ) και σε Γενικούς Οργανισμούς Εγγείων Βελτιώσεων (ΓΟΕΒ), τυγχάνουν οργανισμοί κοινής ωφελείας και ειδικότερα οι ΤΟΕΒ αποτελούν γεωργικές συνεταιριστικές οργανώσεις αναγκαστικής μορφής

Επειδή, με τις διατάξεις της περ. δ' του άρθρου 45 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπόκεινται, μεταξύ άλλων, οι συνεταιρισμοί και οι ενώσεις αυτών.

Επειδή, σε απάντηση σχετικού εγγράφου της Δ/σης Παροχής Φορολογικών Υπηρεσιών, αναφορικά με τη νομική μορφή των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του Ν.4172/2013 που είναι καταχωρημένα στο Μητρώο, διευκρινίσθηκε, ότι στην έννοια των συνεταιρισμών και των ενώσεων αυτών περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, οι αγροτικοί συνεταιρισμοί, η Ένωση Αγροτικών Συνεταιρισμών (ΕΑΣ), η Κεντρική Συνεταιριστική Ένωση (ΚΕΣΕ) και η κοινοπραξία αγροτικών συνεταιριστικών οργανώσεων (σχετ. το υπ' αριθ. 1053891/ΔΕΑΦ/Β/ΕΞ 2015/21.4.2015 έγγραφο).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 3 της ΠΟΛ 1167/2-8-2011 σχετικά με την Επιβολή τέλους επιτηδεύματος (άρθρο 31 ν. 3986/2011) «1. Για την επιβολή του τέλους επιτηδεύματος σε όσους φορολογούμενους ασκούν επιτήδευμα ή επάγγελμα, στα πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του ΚΦΕ (ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες, κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρίες, συμμετοχικές ή αφανείς, καθώς και κοινοπραξίες της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του ΚΒΣ - π.δ. 186/1992, ΦΕΚ 84 Α') - και της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του ΚΦΕ (ΑΕ, ΕΠΕ, δημόσιες, δημοτικές, κοινοτικές επιχειρήσεις, **συνεταιρισμούς**, υποκαταστήματα αλλοδαπών εταιρειών) εκδίδεται από τη ΓΓΠΣ με βάση τα στοιχεία που διαθέτει, εκκαθαριστικό σημείωμα υπολογισμού για το τέλος επιτηδεύματος οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστική περίοδος 2010), αντίγραφο του οποίου αποστέλλεται στον υπόχρεο κατά τα οριζόμενα στη παραγρ. 1 άρθρου 4 της παρούσας απόφασης. Το τέλος επιτηδεύματος οικονομικού έτους 2012 και μετά θα βεβαιώνεται με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 του ν. 3986/2011 οι αγρότες ειδικού καθεστώτος δεν θεωρούνται επιτηδευματίες.»

Επειδή, σύμφωνα με το αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Β 1102518 ΕΞ 23-07-2015 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών : «Οι Τοπικοί Οργανισμοί Εγγείων Βελτιώσεων (ΤΟΕΒ) αποτελούν γεωργικές συνεταιριστικές οργανώσεις αναγκαστικής μορφής και επομένως, φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις ως αγροτικοί συνεταιρισμοί και ως ενώσεις αυτών (περ. δ' άρθρου 45 και παρ. 2 άρθρου 58 του Ν.4172/2013). Ακόμη, **συνάγεται ότι στους ΤΟΕΒ επιβάλλεται τέλος επιτηδεύματος με βάση τις διατάξεις του άρθρου 31 του Ν.3986/2011 (σχετ. το υπ' αριθ. 1174037/Δ12Β/ΕΞ2013/12.11.2013 έγγραφο)**

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 46 του Ν.4456/1-3-2017 τροποποιήθηκε η παρ. 1 του άρθρου 12 του Ν.3881/1958, και ορίστηκε ότι «Οι ΟΕΒ αποτελούν οργανισμούς κοινής ωφέλειας, μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.»

Περαιτέρω, στην Πολ. 1075/2017, παρ. 2 ορίζεται ότι : «από την 1η Μαρτίου 2017 και μετά το σύνολο των Ο.Ε.Β., οι οποίοι διακρίνονται σε Τοπικούς Οργανισμούς Εγγείων Βελτιώσεων (Τ.Ο.Ε.Β.) και σε Γενικούς Οργανισμούς Εγγείων Βελτιώσεων (Γ.Ο.Ε.Β.), φορολογούνται ως νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα (περ.γ' του άρθρου 45 του ν.4172/2013), σε αντίθεση με τις προϊσχύουσες διατάξεις, με τις οποίες οι Γ.Ο.Ε.Β. φορολογούντο ως νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και οι Τ.Ο.Ε.Β. ως αγροτικοί συνεταιρισμοί και ως ενώσεις αυτών (περ.δ' του άρθρου 45 του ν.4172/2013) (σχετ. το αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦ Β 1102518 2015/23.7.2015 έγγραφό μας)

Ακόμη, διευκρινίζεται ότι μετά την έναρξη ισχύος των κοινοποιούμενων διατάξεων, λόγω της νομικής μορφής των Τ.Ο.Ε.Β. ως νομικών προσώπων ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα **δεν επιβάλλεται το τέλος επιτηδεύματος**, που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν.3986/2011»

Επειδή περαιτέρω, η κρινόμενη προσφυγή αφορά στην επιβολή τέλους επιτηδεύματος φορολογικού έτους 2016, πριν δηλαδή την έναρξη ισχύος των διατάξεων του Ν. 4456/1-3-2017 και συνεπώς ο εν λόγω ισχυρισμός περί μη επιβολής τέλους επιτηδεύματος φορολογικού έτους 2016 δεν γίνεται αποδεκτός.

Για όλους τους ανωτέρω λόγους

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από-2017 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του **Ν.Π.Ι.Δ. μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα με την επωνυμία «ΤΟΕΒ» με Α.Φ.Μ.:**
.....

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος νομικού προσώπου με βάση την παρούσα απόφαση:

Δήλωση Φόρου Εισοδήματος νομικού προσώπου φορολογικού έτους 2016 με την οποία του επιβλήθηκε τέλος επιτηδεύματος τελικό χρεωστικό: 800,00€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α7
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

α/α

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.